



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

**LEI COMPLEMENTAR 110/2001: SUA ANTERIOR VIGÊNCIA COMO
NORMA INCONSTITUCIONAL.**

BRASÍLIA, 2013

WALMIR DE GOIS NERY FILHO

LEI COMPLEMENTAR 110/2001: SUA ANTERIOR VIGÊNCIA COMO NORMA INCONSTITUCIONAL.

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Coordenação de Direito da
Universidade de Brasília - UNB, como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ricardo Barretto de
Andrade.

BRASÍLIA, 2013

Walmir de Gois Nery Filho

**Lei Complementar 110/2001: Sua anterior vigência como norma
inconstitucional.**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Coordenação de Direito da
Universidade de Brasília - UNB, como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ricardo Barreto de
Andrade.

Brasília, 26 de julho de 2013.

Banca Examinadora:

Professor Ricardo Barreto de Andrade
Orientador

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Integrante da Banca Examinadora

Pedro Júlio Sales D'Araújo
Integrante da Banca Examinadora

Dedico este trabalho à Vó Terezinha, fonte inesgotável de energia, amor e bons exemplos.

RESUMO

O presente trabalho trata da análise da Lei Complementar 110/2001 desde os fatos pretéritos que ensejaram a sua criação, passando pela sua evolução ao longo do tempo e ao final a sua possível extinção e reflexos. Durante a sua evolução, porém, existem fatores peculiares que dão indícios de ser a norma inconstitucional. Diante disso, o presente estudo, verificará a hipótese, ou não, da possibilidade de ser considerada a norma inconstitucional.

Palavras chave: Lei Complementar 110/2001. Contribuição Social Geral. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This monograph deals with the analysis of Complementary Law n. 110/2001 including facts that had happened before and had contributed for its creation. After the rule creation occurred things which indicated that norm was turning unconstitutional. Viewed that factors about the rule were changing its characteristics, this work wants to show the possibility to declares unconstitutionality Complementary Law n. 110/2001.

Keywords: Complementary Law n. 110/2001. General Social Insurance Contribution. Unconstitutionality.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	7
1. ELEMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	9
1.1. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.2. TRIBUTO	11
1.2.1. AS CONTRIBUIÇÕES NO CONTEXTO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	12
1.3. ELEMENTOS FORMAIS E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	16
2. DO DÉFICIT À RECOMPOSIÇÃO DO FGTS.....	18
2.1. PLANOS ECONÔMICOS – DÉCADAS DE 80/90.....	20
2.2. AS DECISÕES NOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 226.855/RS E 248.188/SC	22
2.3. PROPOSIÇÃO LEGISLATIVA PARA CRIAÇÃO DA LC 110/2001	24
2.3.1. ANÁLISE DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS – VOLUNTAS LEGISLATORIS – DISPÊNDIO VINCULADO	25
2.4. INSTITUIÇÃO DA LEI E SUA REPERCUSSÃO NO UNIVERSO JURÍDICO	29
2.4.1. O ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO ANTES DO JULGAMENTO STF.	29
2.4.2. OS JULGAMENTOS DO STF SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 32	
2.5. PANORAMA EVOLUTIVO DA APLICAÇÃO DA NORMA.....	33
2.5.1. A EVOLUÇÃO DO FGTS A PARTIR DOS BALANÇOS FINANCEIROS DIVULGADOS PELA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL	34
2.6. LEI COMPLEMENTAR 110/2001 – LEI AINDA CONSTITUCIONAL.....	38
3. CONSTATADO O ALCANCE DO EQUILÍBRIO DO FGTS, ESGOTADA A FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR, CABE O RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE?	40
3.1. O POSSÍVEL FIM DA EXAÇÃO DA LC 110/2001.	44
4. CONCLUSÃO.....	45
Referências bibliográficas	47

INTRODUÇÃO

O presente estudo destina-se à análise da legalidade na manutenção da exigência tributária criada pelo artigo 1^o da Lei Complementar n^o 110 de 29 de junho de 2001.

Inicialmente, o termo manutenção pode parecer equivocado ou confuso, uma vez que houve, no último dia 03.07.2013, votação, aprovação e encaminhamento para sanção da Presidente da República pela Câmara dos Deputados Federais de um projeto de lei para o imediato fim da exação que se pretenderá analisar nesse trabalho.

A manutenção, porém, será analisada por todo o seu curso temporal, e, desde momento fático anterior à sua possível exclusão do universo jurídico, será questionada a sua existência como norma constitucionalmente válida.

Primeiramente, a fim de delimitar os conceitos tomados como válidos, serão expostos elementos do Direito brasileiro, especialmente do Direito Tributário, pertinentes à temática do debate que se buscará desenvolver.

Apresentadas as premissas teóricas serão apresentados os elementos que compõem o problema.

A apresentação ocorrerá desde as decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, proferidas pelo plenário do Tribunal Constitucional no segundo semestre de 2000, somada à iniciativa do Poder Executivo Federal, que, em conjunto, comprometeram a saúde financeira das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Vislumbrou, o Poder Executivo, como solução ao problema a possibilidade de se elevar a arrecadação tributária, a solução vislumbrada materializou-se na Lei Complementar n. 110, promulgada em 29 de junho de 2001, a qual foi discutida a partir de uma proposta de lei complementar encaminhada pelo Poder Executivo.

¹ Apesar de o diploma legal em referência ter introduzido duas exações em seus artigos 1^o e 2^o, respectivamente, o presente trabalho não analisará a cobrança introduzida pelo artigo 2^o, pois a sua validade foi condicionada ao lapso temporal de sessenta meses contados a partir de sua exigibilidade. Deixou de ser exigida a partir do início do ano de 2007.

Logo após a promulgação da norma e a sua interferência concreta na sociedade surgiram diversos questionamentos, a maioria deles respondidos pelo STF em sede de Ação Direta de Constitucionalidade. Dentre o universo dos questionamentos não respondidos destaca-se a não manifestação, por impossibilidade formal, no que diz respeito à evolução da norma à inconstitucionalidade.

A sua característica de ser uma norma vinculada, somada à imprevisão do legislador quanto ao seu período de vigência, bem como o alcance de sua destinação, abriram espaço para o questionamento quanto à sua permanência no universo jurídico brasileiro como uma norma constitucional.

Após essa análise do desenvolvimento da norma no tempo, sua construção, aceção de conceitos e primeira interpretação do Supremo Tribunal Federal quanto à sua constitucionalidade, tida como válida e não contestada no presente trabalho, serão os novos elementos, trazidos pelo tempo, o alicerce para o questionamento da possibilidade de permanência da norma no ordenamento.

Infringe-se, portanto, que o presente trabalho não tem o fim de exaurir toda a temática envolvida pela Lei Complementar 110/2001, mas sim apresentar, por um viés objetivo, elementos que possibilitem a construção de argumentos voltados ao reconhecimento da impossibilidade de permanência da exação gerada pelo artigo 1º da lei complementar em destaque.

1. ELEMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrarmos à análise a que se propõe o presente trabalho, especialmente no que diz respeito à LC110/2001 e sua repercussão no universo jurídico, é de grande importância para o alcance da discussão desejada a conceituação e enumeração de elementos do direito tributário que dão alicerce ao debate.

O Direito Tributário, como é de conhecimento geral, é seara do Direito que encontra sua fonte matriz nas Ciências Econômicas, as que compreendem as necessidades públicas e as necessidades de manutenção da capacidade financeira do Estado e encontram na arrecadação tributária, a possibilidade de dar continuidade às atividades estatais.

O jurista Ives Gandra Martins, com muita propriedade e síntese, sopesou a relação Povo/Estado/Tributo em sua obra “Uma Teoria do Tributo”, ao afirmar que “E o poder só se sustenta arrecadando do povo os recursos que os governantes desejam, através de tributos.” (2005, P. 100-101).

Não diferente é o entendimento do professor Regis Fernandes de Oliveira (2010, P. 70/71):

As necessidades públicas são anônimas, embora possam alcançar apenas uma parcela da comunidade. O que vale é que haja uma decisão política que se juridicize com a inserção dos interesses em norma jurídica, seja de nível constitucional, seja de nível infraconstitucional. Não pode haver, diga-se de passagem, qualquer atuação do Estado sem que insito esteja o interesse público. Nesse ponto, ambos são absolutamente coincidentes. O Estado jamais age no atendimento de interesse estritamente particular. [...]

Atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas.

A imposição tributária, elemento abrigado na fase primária da atividade financeira estatal, é definida pelo professor Regis de Oliveira pela sequencia acima transcrita.

Outrossim, no que diz respeito à perspectiva histórica do instituto “tributo” nas relações humanas, ao longo das civilizações especificamente, faz-se pertinente a observação de Ives Gandra Martins (2005, P. 101), *verbis*.

Em outras palavras, nada obstante as civilizações se distinguirem por seus valores culturais e principalmente espirituais, os detentores do poder pouco os vivem, e se sustentam, quase que exclusivamente de seu desrespeito, instrumentalizado na força maior, que é poder retirar mais da sociedade, através de políticas tributárias que, em todos os períodos históricos e espaços geográficos, jamais forma justas.

Os valores das civilizações não correspondem aos valores dos governantes e estes instrumentalizam os tributos, de forma permanentemente injusta, para justificar o único objetivo que lhes interessa, ou seja, a conquista e a manutenção do poder.

Evidenciada a origem relacionada à necessidade motriz de arrecadação pelo ente estatal, o presente trabalho ficará adstrito ao modelo atual de tributar do Estado Brasileiro.

1.1. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, cumpre ressaltar que o presente trabalho não se destina ao questionamento formal das fontes do direito tributário, mais especificamente, à inconstitucionalidade formal da LC 110. Temos assim, como válido e inquestionável, o princípio da legalidade presente no art. 97 e seus incisos do Código Tributário Nacional – CTN; e recepcionado pela Constituição da República Federativa Brasileira de 1988 – CF em seu artigo 150, incisos I e II, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Assim, no que tange ao aspecto formal de concepção e ingresso no universo jurídico, se está diante de uma norma jurídica formalmente válida.

Ainda na esfera das indicações de fatores primitivos da relação tributária, faz-se útil o empréstimo da definição do Professor Paulo de Barros Carvalho para *norma tributária em sentido estrito*, sendo “a que define a incidência fiscal” (2007. p. 242). Esta é parte integrante da geniosa Regra Matriz de Incidência presente em seu Curso de Direito Tributário (2007. p. 263/386).

A norma, válida e de caráter hipotético condicional, ao encontrar subsumida certa ação humana se caracteriza como uma hipótese de incidência.

Verificada a hipótese de incidência, surge a necessidade de observação de elementos formais para que seja instaurada a relação jurídica tributária, desde que cumprido o devido processo legal.

Tributo; fato gerador; base de cálculo; e as modalidades de lançamento, são os elementos formais que devem ser atendidos, para que se tenha condição de existência da relação jurídica tributária.

1.2. TRIBUTO

Apresenta as seguintes denominações históricas do latim *tribuo*, *tributum*, *tribuere*, com correspondente grego *phule*, originalmente: repartir com os cidadãos a despesa pública.

A legislação brasileira, portanto no art. 3º do Código Tributário Nacional, definiu tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Por seu turno, para Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 19) o termo *tributo* carrega seis acepções semânticas distintas, vejamos:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” com sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Já o legislador originário, mesmo não tendo feito uma definição expressa em nossa Carta Magna, permite que seja extraída a seguinte acepção para *tributo*: É uma prestação pecuniária, de caráter compulsório, exigida por ente competente da

federação ou pessoa que detém outorga para fazer. Prestação essa que se destina ao custeio geral do ente ou para desenvolvimento de atividade específica, da qual há ou não a promessa de restituição.

1.2.1. AS CONTRIBUIÇÕES NO CONTEXTO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

No que diz respeito às espécies tributárias, tanto a Constituição Federal², como o Código Tributário Nacional³, são taxativos (*numerus clausus*).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, quando da análise do Recurso Extraordinário 138.284, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, reconheceu e enumerou outras espécies que não somente as elencadas no rol do art. 145 da Carta Magna:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deveria observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.

² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

³ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Tomando como premissa a teoria quinquipartide, que reconhece como presente no ordenamento jurídico cinco espécies de tributo, quais sejam; a) *imposto*; b) *taxa*; c) *contribuição de melhoria*; d) *empréstimo compulsório*; e e) *contribuições especiais*, seguiremos adiante para a análise, uma a uma, das espécies enumeradas. Para a teoria quinquipartide, apesar de haver em certos casos intercessões semânticas entre as espécies trazidas, elas são independentes entre si.

Além das definições contidas no ordenamento pátrio, especialmente no Código Tributário Nacional, existem relevantes contribuições doutrinárias a cerca das espécies tributárias.

O *Imposto* tem a sua definição legal no art. 16 do Código Tributário Nacional, sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Apresentam-se sem qualquer tentativa de inovação ou contradição ao diploma legal as definições dos consagrados tributaristas Aliomar Baleeiro e Hamilton Dias de Souza, respectivamente:

[...] é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento. (2013, P.216); e

Os impostos são instituídos a partir de determinado fato econômico previsto em lei e que revela uma suposta capacidade econômica para contribuir dos respectivos sujeitos passivos. O art. 16 do Código Tributário Nacional os define como tributos que independem de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte. Ou seja, trata-se de tributo que se destina a custear as atividades gerais do Estado. (2013, P. 744-745)

O ponto de congruência das definições sobre *imposto* é caracterizado como sendo uma prestação, em pecúnia, não vinculada que tem como destino o custeio das atividades gerais do Estado.

A *Taxa* encontra sua definição no art. 77 do Código Tributário Nacional, e foi recepcionada pelo inciso II do art. 145⁴ da Constituição Federal.

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Para Hamilton Dias de Souza (2013, P. 745), taxa só pode ser instituída “se houver atividade estatal consistente na prestação ou disponibilização de serviços públicos ao contribuinte, ou no exercício regular do poder de polícia.”

Pode ser vista, portanto, como uma exigência estatal pecuniária, vinculada à prestação ou fornecimento de serviços públicos ao contribuinte, ou exigida no exercício regular do poder de polícia.

Já a *Contribuição de melhoria* é definida no art. 81 do Código Tributário Nacional, e foi recepcionada pelo art. 145, III⁵ da Constituição Federal.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O art. 82 do Código Tributário Nacional, ao seu turno, elenca quais são os requisitos que devem ser observados para instituição de uma contribuição de melhoria.

A contribuição de melhoria, destarte, é uma espécie tributária vinculada a uma atuação estatal, qual seja a construção de obra pública que ocasione valorização imobiliária ao patrimônio do particular.

Por outro lado, o *Empréstimo Compulsório* é uma exação peculiar. Difere-se das demais espécies já tratadas por ser um espécie passível de restituição. Tem a seguinte definição, conforme art. 148 da Constituição Federal.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁵ III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Contribuições Especiais – São definidas pelo tributarista Hamilton Dias de Souza como:

A leitura dos arts. 149 e 149-A em conjunto com os arts. 194 e 195 da Constituição Federal permite identificar a existência de três tipos de contribuição, que encontram fundamento geral naquele dispositivo e podem ser chamadas de “contribuições especiais”. As do primeiro tipo são as contribuições de caráter social geral, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As do segundo tipo são as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. As do terceiro tipo são as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública. (2013, P.746)

Em razão da discussão que se busca no presente estudo, prosseguiremos com a análise da contribuição instituída pela LC 110/2001. Será ela definida como Contribuição Social Geral. Dentre o universo de tantas outras Contribuições tal escolha visa estabelecer premissa em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, *verbis*.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DE SUA CRIAÇÃO – SUBMISSÃO AO POSTULADO DA ANTERIORIDADE GERAL (CF, ART. 149, ‘CAPUT’, C/C O ART. 150, III, ‘b’) – INAPLICABILIDADE, A TAIS EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS, DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE MITIGADA (CF, ART. 195, § 6º) – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS. - **As contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 subsumem-se, quanto à sua precisa natureza jurídica, ao conceito de ‘contribuições sociais gerais’** (ADI 2.556-MC/DF), achando-se submetidas, por isso mesmo, ao princípio da anterioridade geral, que, previsto no art. 149, ‘caput’, da Carta Política, qualifica-se como expressiva garantia constitucional, de ordem tributária, instituída em favor dos contribuintes. Precedentes. (AgR-ED-ED RE 541.518/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 19/04/2011, DJe 09/06/2011, sem grifos no original.)

A inclusão da exação instituída pela Lei Complementar 110/2001 no rol das Contribuições Sociais Gerais deu-se, como extraído do julgamento da cautelar das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.556 e 2.568 e replicado nas demais discussões envolvendo o tema, por uma sistemática de exclusão.

Como trazido, quando da definição de contribuições especiais, existem três subespécies de contribuições.

Durante o julgamento das ADIs, por óbvio, não foi nem cogitada a exação criada pela LC 110/2001 como sendo uma contribuição para custeio de iluminação pública, prevista no Art. 149-A da CF.

A dúvida cingiu-se à subsunção da exação instituída como sendo uma das Contribuições do art. 149 da CF ou do art. 195 da CF.

Não havia elementos objetivos na LC 110/2001 que a destinavam à seguridade social, conforme se depreende do voto do Relator, Ministro Moreira Alves, nas ADIs 2.556 e 2.568:

Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhes o disposto no artigo 195 da Constituição, até porque essas contribuições, pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, que, consoante o § 2º do citado dispositivo constitucional, será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. (Medida Cautelar ADI 2.556. Relator: Min. Moreira Alves. DJe 08.08.2003) (grifou-se)

Logo, foi reconhecida como sendo uma contribuição social geral definida no art. 149 da CF.

1.3. ELEMENTOS FORMAIS E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Tratamos como elementos formais, necessários à instalação da relação tributária os seguintes (i) Fato gerador; (ii) Base de cálculo; e (iii) Modalidades de lançamento.

Primeiramente, para *fato gerador*, vemos a sua importância já destacada no art. 4 do CTN: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A sua definição, porém, é trazida nos seguintes artigos do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Encontramos ainda, no inciso III do art. 97 do CTN, já referido, quando da alusão ao princípio da legalidade, o qual, assim como nos tributos, determina que a alteração do fato gerador seja promovida somente por lei.

Paralelamente aos aspectos legais, é de grande importância a conceituação do Professor Paulo de Barros Carvalho (2007, P. 277), que prefere denominar “fato gerador” como “fato jurídico”, justificando da seguinte forma: “Fato jurídico, porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.”

Pode ser tratado, assim, como o aspecto material da hipótese de incidência tributária.

A *Base de cálculo* é sua grandeza econômica sobre a qual incide a alíquota tributária. Essa grandeza pode ser representada por meio de uma unidade que caracteriza o objeto ou pode ser expressa em pecúnia. Certo é que uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar o próprio núcleo do tributo, razão pela qual a Constituição proíbe, em seu art. 145, § 2º que taxas possuam base de cálculo idêntica a base de cálculo dos impostos.

No que tange ao terceiro elemento, apresentado como formalmente necessário para instauração legítima da relação jurídica tributária, temos as *modalidades de lançamento*, que o Código Tributário Nacional distingue em três: (i) o lançamento por declaração (artigo 147⁶), (ii) o lançamento de ofício (art. 149⁷); e (iii) o lançamento por homologação (art. 150⁸).

⁶ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.[...]

⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Para o professor Paulo de Barros Carvalho (2007, P. 423-434), o lançamento possui caráter claramente declaratório, máxime porque a obrigação tributária passa a existir a partir do momento da subsunção do caso concreto à norma abstrata e o lançamento é a mera declaração da existência daquele fato ocorrido, formalizando a existência do fato jurídico tributário.

Cumpridos esses elementos formais é instaurada a relação jurídica tributária.

Nos polos dessa relação, ativo e passivo, estão os sujeitos que são, respectivamente, ente tributante (Fazenda Pública) e ser tributado. O fim dessa relação é a cobrança de uma obrigação tributária.

Obrigação essa que é distinta da obrigação civil convencional, conforme apregoadado por Geraldo Ataliba (2011, P. 37):

"O fulcro do *discrímen* está primeiramente no modo de nascimento da obrigação. Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguel, compra e venda, etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais.

Se, por contrário, o vínculo obrigacional nascer independentemente da vontade das partes – ou até mesmo contra esta vontade – por força da lei, mediante a ocorrência de fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo, que se define como obrigação-jurídico legal, pecuniária, que não se constitui em sanção de ato ilícito, em favor de pessoa pública. Ter-se-á obrigação de indenização por dano, se o fato de que nascer a obrigação for ilícito."

A obrigação jurídica tributária pode, assim, ser definida como a relação entre os sujeitos tributários na qual há prestação pecuniária (tributo) ou não (obrigação acessória).

2. DO DÉFICIT À RECOMPOSIÇÃO DO FGTS

Apresentados os elementos do Direito Tributário, especialmente os de maior relevância para o presente estudo, passarão a ser analisados, respeitada a

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁸ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.[...]

ordem cronológica dos acontecimentos, os fatos que acarretaram o problema objeto deste trabalho.

Primeiramente tem-se as políticas economias desenvolvidas nas décadas de 1980 e 1990, as quais, relacionadas a outros fatores econômicos nacionais e estrangeiros, desencadearam um processo inflacionário, por alguns catalogado até como hiperinflação.

No que diz respeito ao combate da inflação, cumpre a observação sobre a necessidade de correção monetária dos valores depositados nas contas vinculadas⁹ do FGTS. Conforme expressa disposição legal nas legislações de regulamentação do FGTS que se sucederam no tempo, *verbis*:

Lei nº 5.107 de 13 de setembro de 1966 - Art. 3º Os depósitos efetuados na forma do art. 2º são sujeitos à correção monetária de acordo com a legislação específica, e capitalizarão juros, segundo o disposto no art. 4º¹⁰.

Lei nº 7.839 de 12 de outubro de 1989 - Art. 11. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente, com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança, e capitalizarão juros de 3% a.a.; e

Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990 - Art. 13. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança e capitalização juros de (três) por cento ao ano.

Os trabalhadores, porém, frustraram-se na espera do cumprimento dessa obrigação legal. O Governo Federal, na figura de seu representante e agente administrador do FGTS, a Caixa Econômica Federal – CEF, não efetuou corretamente os ajustes relativos aos períodos de grande inflação, especialmente dos anos de 1988, 1989 e 1990.

Constatada essa inobservância legal, trabalhadores e entidades coletivas representantes dos trabalhadores deram início, junto ao poder judiciário, à tentativa de reversão do quadro com a tentativa de obtenção de um *mandamus* judicial para a correção.

⁹ Como sugerido pelo nome, conta vinculada é uma conta com finalidade específica. No caso do FGTS é uma conta na qual são depositados valores para auxílio do trabalhador em caso de demissão ou excepcionalidades previstas em lei. Cada trabalhador possui a sua própria conta, vinculada ao seu número de registro, e não, como alguns pensam, ao seu trabalho.

¹⁰ Art. 4º A capitalização dos juros dos depósitos mencionados no art. 2º far-se-á na seguinte progressão:

- I - 3% (três por cento) durante os dois primeiros anos de permanência na mesma empresa;
- II - 4% (quatro por cento) do terceiro ao quinto ano de permanência na mesma empresa;
- III - 5% (cinco por cento) do sexto ao décimo ano e permanência na mesma empresa;
- IV - 6% (seis por cento) do décimo-primeiro ano de permanência na mesma empresa, em diante.

Dessa busca inicial destacam-se dois julgamentos emblemáticos pelo Supremo Tribunal Federal – STF, tratam-se dos Recursos Extraordinários nºs 226.855 e 248.188.

Posteriormente a esses julgamentos, prevendo uma excessiva demanda do Poder Judiciário¹¹, determinou, o Presidente da República, *ex-offício* a correção monetária do saldo da conta vinculada de todos os trabalhadores que faziam jus.

Tal decisão, porém, gerou uma previsão de déficit próxima de R\$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais), conforme demonstrado na exposição de motivos da LC 110/2001, *verbis*:

Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judicial no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões.

A previsão de dispêndio ensejou a criação de uma lei para aumento na arrecadação e consequente recomposição do FGTS.

Passados alguns anos, desde o início da cobrança da exação, há evidências contábeis de que já há alguns anos o FGTS atingiu o seu equilíbrio. Equilíbrio das despesas com os complementos de correção monetária com recursos próprios.

Passemos adiante para análise detida dos fatos aqui adiantados.

2.1. PLANOS ECONÔMICOS – DÉCADAS DE 80/90.

No que diz respeito à análise econômica por parte de historiadores vale uma analogia às palavras do Professor Ives Gandra Martins (2005), *verbis*:

À esta altura do livro, já se pode dizer que a tributação nunca foi o tema predileto dos historiadores, preocupados muito mais em descrever os acontecimentos da aventura humana, em seus fatos mais relevantes, sem dar ao tributo relevância maior. Mesmo aquela corrente histórica, que busca uma justificativa para os acontecimentos, mais do que a sua mera descrição, não se debruçou com particular intensidade sobre o fenômeno impositivo, como

¹¹ Além do receio da possível grande busca, muito se fala da pressão exercida por entidades sindicais para a concessão *ex-offício*.

também não, a escola dos costumes da época. Em todas as 3 correntes históricas, o tributo nunca ganhou especial reflexão por parte dos historiadores.” (P. 428)

Nos vários livros da historiografia brasileira consultados, são destacáveis os apontamentos do Professor da Universidade de São Paulo Boris Fausto (2008), os quais, como a seguir transcritos, são incompletos para o fim que se busca nesse trabalho, *verbis*:

“A recessão de 1981-1983 teve pesadas consequências. Pela primeira vez desde 1947, quando os indicadores do PIB começaram a ser estabelecidos, o resultado em 1981 foi negativo, assinalando queda de 3,1%. Nos três anos, o PIB teve um declínio médio de 1,6%. Os setores mais atingidos foram as indústrias de bens de consumo durável, como, por exemplo, os eletrodomésticos e de bens de capital, concentradas nas áreas mais urbanizadas do país. O desemprego nessas áreas tornou-se um problema sério. Calcula-se que o declínio foi mais grave que o ocorrido no anos seguintes à crise de 1929.” (p. 502)

“Mas a inflação continuava subindo e chegou a 223% ao ano em 1984.” (P. 503).

“À euforia do Plano Cruzado seguia-se um clima de decepção e de desconfiança por parte da população quanto aos rumos da economia. Outros planos, menos espetaculares, seriam tentados no governo Sarney: o plano Bresser, o plano verão. Mas eles já não fazem parte da nossa história.” (P.523)

Importantes, também os registros dos Planos Collor I e II, às ponderações do Professor Carlos Eduardo Carvalho (2006, 101-134), em seu artigo “*As origens e a gênese do Plano Collor*”:

- a) 80% de todos os depósitos do overnight, das contas correntes ou das cadernetas de poupança que excedessem a NCz\$50mil (Cruzado novo) foram congelados por 18 meses, recebendo durante esse período uma rentabilidade equivalente a taxa de inflação mais 6% ao ano;
- b) Substituição da moeda corrente, o Cruzado Novo, pelo Cruzeiro à razão de NCz\$ 1000,00 = Cr\$ 1,00;
- c) Criação do IOF, um imposto sobre as operações financeiras, sobre todos os ativos financeiros, transações com ouro e ações e sobre todas as retiradas das contas de poupança;
- d) Foram congelados preços e salários, sendo determinado pelo governo, posteriormente, ajustes que eram baseados na inflação esperada;
- e) Eliminação de vários tipos de incentivos fiscais: para importações, exportações, agricultura, os incentivos fiscais das regiões Norte e Nordeste, da indústria de computadores e a criação de um imposto sobre as grandes fortunas;
- f) Indexação imediata dos impostos aplicados no dia posterior a transação, seguindo a inflação do período;
- g) Aumento de preços dos serviços públicos, como gás, energia elétrica, serviços postais etc;
- h) Liberação do câmbio e várias medidas para promover uma gradual abertura na economia brasileira em relação à concorrência externa; e
- i) Extinção de vários institutos governamentais e anúncio de intenção do governo de demitir cerca de 360 mil funcionários públicos, para redução de mais de 300 milhões em gasto administrativos.

É sabido, porém, que as medidas tomadas, e outras que ficaram apenas no campo das expectativas, não conseguiram interromper a elevação da inflação, conforme dados desses índices obtidos do IBGE¹²:

Série histórica dos acumulados no ano IPCA e INPC		
Ano	Variação acumulada no ano (%)	
	IPCA	INPC
1980	99,25	99,7
1981	95,62	93,51
1982	104,79	100,31
1983	164,01	177,97
1984	215,26	209,12
1985	242,23	239,05
1986	79,66	59,2
1987	363,41	394,6
1988	980,21	993,28
1989	1972,91	1863,56
1990	1620,97	1585,18
1991	472,7	475,1
1992	1119,1	1149,06
1993	2477,15	2489,11
1994	916,46	929,32

Não distantes são também as lembranças de grande parcela da população brasileira sobre este longo período de instabilidade econômica.

2.2. AS DECISÕES NOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 226.855/RS E 248.188/SC

O Plenário do Supremo Tribunal Federal analisou a matéria relativa às correções do FGTS quando da análise dos Recursos Extraordinários 226.855 e 248.188, que trazem, respectivamente, as seguintes ementas:

¹²<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000010293310112012333605501944.pdf>

EMENTA: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos conhecidos pela denominação Bresser, Verão, Collor I (no concernente aos meses de abril e de maio de 1990) e Collor II. - O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), ao contrário do que sucede com as cadernetas de poupança, não tem natureza contratual, mas, sim, estatutária, por decorrer da Lei e por ela ser disciplinado. - Assim, é de aplicar-se a ele a firme jurisprudência desta Corte no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico. - Quanto à atualização dos saldos do FGTS relativos aos Planos Verão e Collor I (este no que diz respeito ao mês de abril de 1990), não há questão de direito adquirido a ser examinada, situando-se a matéria exclusivamente no terreno legal infraconstitucional. - No tocante, porém, aos Planos Bresser, Collor I (quanto ao mês de maio de 1990) e Collor II, em que a decisão recorrida se fundou na existência de direito adquirido aos índices de correção que mandou observar, é de aplicar-se o princípio de que não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido, para afastar da condenação as atualizações dos saldos do FGTS no tocante aos Planos Bresser, Collor I (apenas quanto à atualização no mês de maio de 1990) e Collor II. (RE 226855, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 31/08/2000, DJ 13/10/2000).

FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO - FGTS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS SALDOS DAS CONTAS A ELE VINCULADAS. PLANOS "BRESSER" (JUNHO/87), "VERÃO" (JANEIRO/89) E "COLLOR I" (ABRIL/MAIO/90). Não revestindo tais contas caráter contratual, mas estatutário, não há falar em direito adquirido dos seus titulares à atualização monetária dos respectivos saldos, em face de novos índices fixados por lei, ainda que no curso do prazo aquisitivo do direito à correção, posto inexistir direito adquirido a regime jurídico, segundo jurisprudência assente do STF. Aresto que dissentiu dessa orientação tão-somente quanto aos Planos "Bresser" (junho/87) e "Collor I" (maio/90), posto que, quanto aos demais, não havia questão de direito intertemporal a ser considerada. Recurso que, por isso, é conhecido em parte e nela provido, para o fim de reformar o acórdão no que concerne aos dois planos acima enumerados. (RE nº 248.188/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 31/08/2000, DJ 01/06/2001)

Das ementa dos votos acima trazidos, tem-se como extrato útil mediato à presente discussão o fato de ter sido reconhecido o direito à correção monetária nos períodos de 1º de dezembro de 1988 a fevereiro de 1989 e abril de 1990, períodos que dizem respeito respectivamente ao Plano Verão e ao Plano Collor I.

Reconhecido, pelo pretório excelso, esse direito à correção, nos lapsos temporais acima indicados, chegou-se aos consideráveis índices de reajustes 16,64% e 44,80%, respectivamente a cada período.

O Governo Federal, como já dito, prevenindo uma busca elevada pelo Poder Judiciário, por parte dos administrados, para dirimir a questão antecipou-se, e nos termos dos arts. 61¹³ e 64¹⁴, § 1º da Constituição Federal, encaminhou à

¹³ Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

¹⁴ Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados.

Câmaras dos Deputados um projeto de lei para reconhecer a extensão dos efeitos da decisão do STF aos demais Brasileiros em situação análoga ao dos julgados, e ao mesmo tempo instituir exação para recomposição do FGTS.

2.3. PROPOSIÇÃO LEGISLATIVA PARA CRIAÇÃO DA LC 110/2001

Conforme superficialmente adiantado, e como se buscará detalhar no subtópico seguinte. Há elementos subjetivos e objetivos que reconhecem à LC 110/2001 sua característica de contribuição com finalidade específica e vinculada.

Apesar de ser um pouco longa, faz-se pertinente, para os apontamentos que se busca, a transcrição parcial das *exposições de motivos* do supracitado diploma legal, *verbis*:

“Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa minuta de Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, dos complementos de atualização monetária de correntes de decisão do Supremo Tribunal Federal, sob condição da aprovação da contribuição social de 10% (dez por cento) dos depósitos do FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição social de 0,5% (cinco décimos por cento), incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas. (...)

O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo.

Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse de mandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões.

(...) Foi exatamente para evitar tais desdobramentos que Vossa Excelência decidiu que a conta não poderia ser paga exclusivamente pelo Tesouro Nacional e promoveu, com as centrais sindicais e confederações patronais que participam do Conselho Curador do FGTS, um processo de negociação que viabilizasse o pagamento do montante devido aos trabalhadores. No processo de negociações várias propostas foram apresentadas e discutidas pelas partes envolvidas.

A proposta daí resultante pode ser resumida da seguinte forma:

– contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;

- criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadores de empregados domésticos e de empregados rurais);
 - utilização de parte das disponibilidades hoje existentes no FGTS;
 - deságio de 10% a 15%, concedido pelos trabalhadores com complementos de atualização monetária cujos valores estejam acima de R\$1.000,00;
 - contrapartida do Tesouro Nacional correspondente a R\$6 bilhões.
- (...)

A contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, além de representar um importante instrumento de geração de recursos para cobrir o passivo decorrente da decisão judicial (...)A urgência solicitada se deve à necessidade de que os recursos das contribuições que ora se propõe criar sejam coletados pelo FGTS no mais breve período de tempo, a fim de que os trabalhadores possam receber a complementação de atualização monetária nos prazos propostos na anexa minuta de Projeto de Lei Complementar. (...)” (grifou-se)

2.3.1. ANÁLISE DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS – *VOLUNTAS LEGISLATORIS* – DISPÊNDIO VINCULADO

Tendo em vista o suntuoso e indefinido debate jurídico em torno da acepção e exatidão da interpretação da vontade do legislador, destaca-se que a exposição desse viés existirá, porém funcionará somente a título informativo e enriquecedor do debate, uma vez que por aspectos formais, menos controversos, se atinge o mesmo foco argumentativo.

Ronald Dworkin (2007, P. 379), em *O Império do direito*, quando da elucidação dos métodos de interpretação, fez valiosa ponderação sobre a interpretação da vontade do legislador, vejamos:

É a isso que chamarei de ponto de vista da intenção do locutor pois supõe que a legislação é uma ocasião ou um exemplo de comunicação, e que os juízes se voltam para a história legislativa quando uma lei não é clara, para descobrir qual era o espírito que os legisladores tentaram comunicar através de seus votos. Pressupõe, em resumo, que a interpretação correta de uma lei deve ser aquilo que chamei, no capítulo II, de interpretação conversacional, e não de interpretação construtiva. O modelo condutor dessa teoria é o conhecido modelo da conversação habitual. Quando um amigo diz algo, podemos perguntar: “O que ele quis dizer com isso?”, e pensar que nossa resposta a essa pergunta descreve algo a respeito de seu estado de espírito quando ele falou, alguma idéia que queria nos comunicar ao falar do modo como fez.

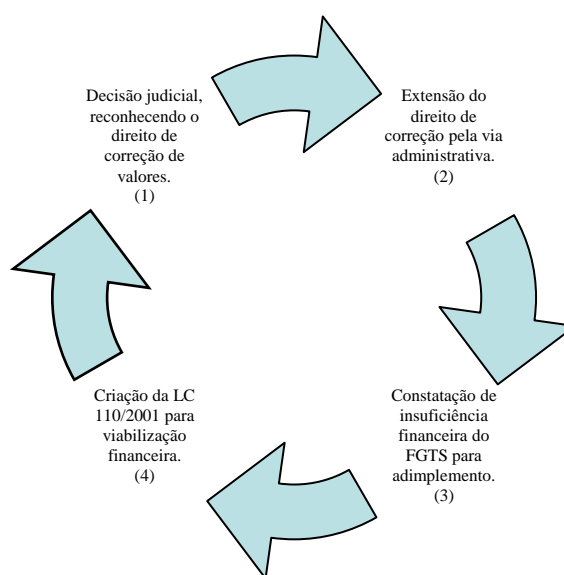
Quanto à interpretação conversacional, referida no excerto acima colacionado, é explicada por Dworkin (2007, P. 61) como:

A interpretação da conversação é intencional, e não causal em algum sentido mais mecânico. [...] Atribui significados a partir dos supostos motivos, intenções e preocupações do orador, e apresenta suas conclusões como afirmações sobre a “intenção” deste ao dizer o que disse.

No que diz respeito à essa sistemática de interpretação, sob o prisma do legislador, não restaria dúvidas de que a vontade do Poder Executivo, munido de sua competência legislativa, foi a de buscar o equilíbrio financeiro do FGTS. O terceiro parágrafo da exposição de motivos expressa de forma clara e objetiva essa intenção.

Temos que à época dos fatos o FGTS não apresentava saúde financeira suficiente para suportar o pagamento de elevada monta. Despesa essa que foi gerada por decisão do Poder Executivo. É explícita e quase incontestável a carga subjetiva na elaboração da LC 110/2001.

Temos um raciocínio hermético, que pode, inclusive, ser representado graficamente:



É de grande valia, por outro lado, para solidificação da argumentação, o apontamento de elementos objetivos da norma, por meio dos quais também se encontra guarida para o fim argumentativo pretendido.

O viés objetivo de interpretação do texto da LC 110/2001, por seu turno, será elemento primeiro na sustentação dos argumentos.

O diploma legal ora em análise traz, em seu art. 4¹⁵, além dos já tratados percentuais de correção monetária, aos respectivos lapsos temporais e a autorização expressa para que a CEF, como administradora do FGTS, promova o creditamento aos usuários do fundo que fazem jus à correção monetária.

Partindo-se de uma interpretação sistêmica, analisando todo o diploma legal, bem como o cenário em que foi gerada a norma, tem-se, quase que presumidamente, a intenção do legislador de recompor o FGTS.

Nesse sentido foi o entendimento do Ministro Marco Aurélio do STF. Durante o julgamento da cautelar da ADI 2.556, divergindo de todos os demais julgadores que compunham a corte à época do julgamento (09.10.2002), o Ministro não vislumbrou a possibilidade de a exação criada pela LC 110/2001 ser enquadrada como Contribuição prevista no art. 149 da Constituição Federal, nem como nenhuma das demais previstas. O seu posicionamento foi mantido como se depreende de excerto do seu voto no julgamento definitivo da Ação Direita de Inconstitucionalidade em referência:

“Com todas as letras, já que as parcelas impostas aos empregadores não reverteram em benefício dos trabalhadores, das contas do FGTS, visaram a feitura de caixa, não se teria recursos direcionados à expansão da Seguridade Social.

Também não cabe cogitar do enquadramento da espécie no artigo 149 da Constituição, já que é explícito ao revelar que:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” – intervenção –, “observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁵ Art. 4o Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1o de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

I – o titular da conta vinculada firme o Termo de Adesão de que trata esta Lei Complementar;
 II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1o e 2o; e
 III – a partir do sexagésimo quarto mês da publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º.

Parágrafo único. O disposto nos arts. 9o, II, e 22, § 2o, da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, não se aplica, em qualquer hipótese, como decorrência da efetivação do crédito de complemento de atualização monetária de que trata o caput deste artigo.

Por maior que seja o esforço hermenêutico, não se consegue inserir, no âmbito dessa previsão, parcela que vise reforçar o caixa, que vise fazer frente à perda do poder aquisitivo da moeda, a direito, portanto, ínsito dos trabalhadores, ante a inflação.” [...]

“O convencimento que formei, quando em análise o pedido de concessão de medida acauteladora na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, resta robustecido. Em sã consciência, segundo meu convencimento, não posso enquadrar a parcela criada como a consubstanciar espécie tributária, contribuição: **contribuição não visa feitura de caixa, tendo destinações específicas previstas na Lei Maior.**” (Julgado em 13.06.2012 – sem grifos no original)

O argumento de ser inapropriado o enquadramento da norma como sendo uma Contribuição nos termos do art. 149 da Lei Maior não será defendido, muito menos tido como premissa para o desenvolvimento da argumentação. Como já dito ao final do tópico 1.2.1, tem-se como legítima a delimitação da exação em questão como sendo pertencente ao artigo 149 da Constituição Federal.

Pertinentes são, no entanto, as ponderações do Ministro, no que dizem respeito à destinação da norma, quais sejam: “a feitura de caixa” e “não são os recursos para expansão do FGTS”.

Não diferente do entendimento do Ministro Marco Aurélio foi o voto do Ministro Relator da ADI 2.556, Joaquim Barbosa, acolhido por todos os demais Ministros, no tocante à vinculação da norma, conforme trecho de seu voto:

“Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam.

Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. **Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.**

Feitas essas breves considerações, prossigo no exame das questões postas ao crivo da Corte. [...]

Em síntese, esta Suprema Corte considera constitucionais ambas as contribuições criadas pela LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição)¹. **Os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000).**

Há, como observado pelos Ministros, partindo-se de uma análise sistêmica, o reconhecimento de serem os fundos albergados pela exação destinados à recomposição do FGTS. Recomposição no *tantum quantum* gerado pela decisão do STF nos autos do RE 226.855, quanti essa materializada no art. 4 da LC 110/2001.

O vínculo, seja por uma acepção subjetiva ou objetiva da norma, está presente, e é ele destinado à recomposição do FGTS.

2.4. INSTITUIÇÃO DA LEI E SUA REPERCUSSÃO NO UNIVERSO JURÍDICO

Este tópico será dedicado à análise dos efeitos da norma no universo jurídico, com enfoque na análise, especificamente, de artigos publicados quando do ingresso do diploma legal no ordenamento jurídico.

Posteriormente, serão analisadas as decisões do julgamento realizado em conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n^{os} 2.556 e 2.568, propostas, respectivamente, pela Confederação Nacional das Indústrias e pelo Partido Social Liberal – PSL.

2.4.1. O ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO ANTES DO JULGAMENTO STF.

A norma de instituição da exação foi publicada em 29.06.2001, tendo em seu artigo 14, incisos I e II, a previsão de entrada em vigor: Art. 14. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I – noventa dias a partir da data inicial de sua vigência, relativamente à contribuição social de que trata o art. 1^o; e II – a partir do primeiro dia do mês seguinte ao nonagésimo dia da data de início de sua vigência, no tocante à contribuição social de que trata o art. 2^o.

Como já trazido na introdução, o presente estudo visa somente a análise da exação instituída pelo art. 1^o da LC 110/2001.

A primeira dúvida suscitada pelos doutrinadores, quanto à uma possível ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma, foi referente à necessidade, ou não, de a exação respeitar o princípio da anterioridade fiscal tributária (art. 150, III, *b*. CF)¹⁶.

¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

O Governo defendia como sendo uma Contribuição destinada à seguridade social, elencada no art. 195 da CF. Se assim realmente fosse estava dispensada da observação do princípio da anterioridade fiscal tributária, nos termos do § 6º do art. 195¹⁷ da CF

A grande maioria dos doutrinadores, por sua vez, defendiam como sendo Contribuição elencada no art. 149 da CF.

Havia também, e não eram poucos, os que defendiam a inconstitucionalidade completa da LC 110/2001.

Várias revistas do universo jurídico conceituadas¹⁸ e canais eletrônicos¹⁹ dedicados ao debate jurídico abriram espaço para a publicação de material sobre o tema.

“Com a edição da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, a União Federal instituiu duas novas contribuições sociais, a serem pagas pelos empregadores: a primeira, incidente sobre todos os depósitos devidos ao FGTS à alíquota de 10% (dez por cento), devida em caso de demissão de empregado sem justa causa e a segunda, a ser paga mensalmente à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a remuneração paga a seus empregados no mês anterior. [...] A cobrança desses novos "impostos", portanto, encontra óbices no Sistema Tributário Nacional, principalmente de ordem constitucional como, por exemplo, aqueles contidos nos arts. 145, § 1º, 150 e 167, IV da Constituição Federal.[...]

Como Supremo Tribunal Federal ainda não analisou a constitucionalidade das "contribuições" instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001, os contribuintes podem ajuizar ações judiciais individuais com a finalidade de afastar a cobrança dessas exações, inclusive, após 2001.”²⁰

“Essas contribuições foram criadas com o objetivo de financiar as despesas decorrentes do reconhecimento do direito dos trabalhadores de verem aplicados, na correção monetária de

¹⁷ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

¹⁸ JOÃO, Paulo Sérgio. “A dívida do FGTS e os efeitos trabalhistas da vigência da Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001”. Revista LTr. LTr Editora. São Paulo. Legislação do Trabalho. Ano 65, nº 11,. Novembro, 2001. Pp. 1328-1332.

PISTORI, Milena Inês Sivieri. “Constitucionalidade da Lei Complementar nº 110, de 29.06.01.”. Editora Consulex,. Brasília. Informativo Jurídico *in*consulex. Ano XV, nº 41, 8 de outubro de 2001. Semanal. Pp. 9-12.

¹⁹ <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI5608,11049-A+multa+do+FGTS+e+as+diferencas+decorrentes+dos+expurgos>

http://www.conjur.com.br/2001-out-06/suspensas_contribuicoes_cobrir_despesa_fgts

²⁰ <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI632,41046-contribuicao+para+o+FGTS+Lei+Complementar+n+1102001>

suas contas vinculadas ao FGTS, os expurgos inflacionários praticados nos Planos Verão (janeiro/1989) e Collor (abril/1990), e sua constitucionalidade vem sendo questionada judicialmente por diversos contribuintes.[...]

Argumenta-se, basicamente, que tais contribuições seriam, na verdade, impostos disfarçados, sendo que sua instituição, nos moldes da Lei Complementar 110, teria ofendido diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988. E foi com base em tais argumentos que a CNI e o PSL ajuizaram as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.556 e 2.568, por meio das quais buscam ver declarada inválida, primeiro por meio da concessão de medida liminar e depois definitivamente, a cobrança desses tributos.”²¹

“A Rede Atacadista Makro conseguiu liminar para suspender o recolhimento das novas contribuições do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço), criadas pela Lei Complementar 110/01. A decisão é da juíza federal, Sylvia Steiner, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. A liminar foi concedida em recurso de Agravo de Instrumento e suspende decisão da 15ª Vara Federal que negou o pedido.

A Lei Complementar instituiu a contribuição social de 10% incidente sobre o montante do FGTS nos casos de demissão sem justa causa e a de 0,5% incidente sobre a remuneração devida ao trabalhador.

De acordo com a juíza, "não se tratam, à evidência, de contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social, para assegurar prestações à saúde, à previdência e à assistência social, tampouco se enquadram no conceito de contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais".

A juíza concluiu que, se tratando "de contribuições sociais cuja natureza jurídica atípica demanda exame mais acurado de sua constitucionalidade, o certo é que se afasta de pronto, sua natureza de contribuição destinada ao custeio da seguridade social".²²

Os artigos desenvolvidos sobre o tema, em sua maioria, defendiam a inconstitucionalidade das exações instituídas²³ pela LC 100/2001, dentre os trabalhos localizados, por exemplo, somente um, o elaborado pelo advogado Paulo Sérgio João, acatou a norma como sendo constitucional. A produção em referência, no entanto, cuidou-se somente de analisar os impactos das novas exações nas relações de trabalho. Não foi suscitada a possibilidade de ser a norma inconstitucional.

Quanto aos vários trabalhos defendendo a inconstitucionalidade da LC 110/2001, vale observação ao artigo produzido pelos advogados Leandro Souza e Rodrigo Petry. É representativo o tom de indignação que deixam transparecer em trecho do artigo, o que pode ser tomado como expressão do pensamento de muitos advogados atuantes da área tributária, *verbis*:

²¹ [http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI615,91041-](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI615,91041-A+inconstitucionalidade+da+exigencia+das+Contribuicoes+LC+11001)

[A+inconstitucionalidade+da+exigencia+das+Contribuicoes+LC+11001](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI615,91041-A+inconstitucionalidade+da+exigencia+das+Contribuicoes+LC+11001)

²² http://www.conjur.com.br/2001-nov-06/trf_concede_liminar_novas_aliquotas_fgts

²³ Foram pesquisadas produções anteriores ao julgamento da cautelar das ADIs 2.556 e 2.568, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança instituída pela LC 110/2001.

Então para fazer frente a esse “gasto orçamentário adicional”, resolveu instituir dois novos tributos, através da Lei Complementar nº 110/2001, que verdadeiramente se afigura como uma *fraude tributária fruto de uma fraude econômica*. (P.75. Destaques no original)

Além da indignação pelo aumento considerável na carga tributária, estavam presentes os argumentos jurídicos, que de modo geral diziam respeito às alegações que foram refutadas pelo Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.556 e 2.568, conforme se analisará a seguir.

2.4.2. OS JULGAMENTOS DO STF SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA LEI

Tão logo foi publicada a Lei, algumas empresas incitaram o Judiciário visando suspender a exigibilidade da cobrança, como são os casos citados em dois dos artigos referidos no tópico acima.

O Poder Executivo que tentou estancar a busca do judiciário pelos trabalhadores que não tiveram as suas contas vinculadas devidamente corrigidas, presenciou um procura excessiva dos empresários pela suspensão da exigência das Contribuições da LC 110/2001.

No mês de novembro de 2001, pouco mais de 4 meses depois da publicação da LC 110/2001, dois organismos legitimados, nos termos do art. 103, incisos VII e VIII da Constituição Federal, Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Partido Social Liberal – PSL²⁴ propuseram cada um dos organismos uma ADI visando o reconhecimento da inconstitucionalidade da LC 110/2001.

A primeira ADI, protocolada em 08.11.2001, foi proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, distribuída sob o número ADI 2.556 para relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. A segunda, protocolada em 29.11.2001, foi proposta pelo PSL, distribuída sob o número 2.568, também para relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Ambas passaram a tramitar em conjunto, e foram levadas a julgamento, pela primeira vez em 09.10.2002, para análise, pelo plenário do STF, dos pedidos cautelares.

²⁴ Partido político com representação no Congresso Nacional à época da propositura.

O resultado desse julgamento preliminar foi no sentido de declarar a constitucionalidade da Contribuição criada pela LC 110/2001. A dúvida que pairava quanto a qual tipo de Contribuição dizia respeito também foi dirimida. O STF entendeu como sendo o tributo uma Contribuição do art. 149 da Constituição Federal. Em razão desse reconhecimento, não poderia ser aplicado à Contribuição gerada pela LC 110/2001 a exceção do § 6º, do art. 195 da Constituição Federal. Por isso foi, a Lei, declarada parcialmente inconstitucional em parte do seu art. 14, e os dois incisos, integralmente, inconstitucionais. Os dispositivos tidos como inconstitucionais não observavam o princípio da anterioridade fiscal tributária.

No julgamento definitivo, mesmo com significativa alteração na composição da Corte, não houve mudança na orientação do Tribunal. Foi mantida a constitucionalidade da norma reconhecendo que, como muito alegado, não estavam sendo afrontados os arts. 145, § 1º; 154, I; 157, II; e 167, IV, da Constituição Federal.

Houve, ao longo do julgamento das ADIs, pedido para que fosse reconhecida a inconstitucionalidade em razão do alcance da finalidade da norma, finalidade essa que era o alcance do equilíbrio do FGTS.

Reconheceu o STF não ser o momento adequado para análise, vejamos trecho da ementa que cuida da análise:

O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios.²⁵

O não enfrentamento do tema, por seu turno, não vetou uma posterior análise da constitucionalidade da norma pela Corte Constitucional sobre o prisma do esgotamento de sua finalidade. Essa possibilidade de nova análise será importante, tendo em vista os objetivos do presente estudo.

2.5. PANORAMA EVOLUTIVO DA APLICAÇÃO DA NORMA

O presente tópico visa analisar o desenvolvimento da norma no universo prático das relações humanas.

²⁵ Os dois acórdãos, cautelar e definitivo, das duas ADIs são idênticos.

2.5.1. A EVOLUÇÃO DO FGTS A PARTIR DOS BALANÇOS FINANCEIROS DIVULGADOS PELA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

Inicialmente, nas Demonstrações Financeiras do FGTS de 2002²⁶, foi registrado em obrigações diversas, identificado se tratar da LC 110/2001, o montante de R\$ 40.219.259.000,00 (Quarenta bilhões, duzentos e dezenove milhões, duzentos e cinquenta e nove mil reais).

Conforme nota explicativa nº 11 “a” da Declaração de 2002, foi lançado registro com valor de R\$ 40.151.758.000,00, em uma conta de ativo diferido relativa àqueles mesmos diferenciais de correção monetária.

Em todas as demonstrações, há a exposição do significado do termo ativo diferido²⁷. A título exemplificativo traz-se o item nº 9 das notas explicativas das Demonstrações Contábeis de 2010, vejamos:

“9 Ativo diferido

Corresponde aos valores de despesa de atualização monetária de créditos complementares, conforme previsto pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, cuja amortização, com base em estudos sobre o prazo de recebimento das contribuições sociais e com base na faculdade prevista na Lei, vem sendo efetuada exponencialmente pelo prazo de 132 meses (Nota 12). Este prazo se encerra em junho de 2012.

No exercício de 2010, foi amortizado o montante de R\$ 3.592.063 (2009 – R\$ 4.545.502), ficando o saldo a diferir em R\$ 4.986.332 (2009 – R\$ 8.578.396).

Conforme permitido pela Medida Provisória nº 449/08, o saldo remanescente do ativo diferido em 31 de dezembro de 2010, que não pôde ser alocado ao ativo imobilizado e intangível, permanecerá no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, porém sujeita à análise periódica de sua recuperação.”

Por outro lado, a quantificação dos recursos disponíveis ao FGTS, ou seja, dos montantes que podem ser utilizados para a quitação dos complementos de correção monetária, é facilmente verificada a partir do seu patrimônio líquido, registrado na conta “Fundo Conta Geral”, que reflete o resultado da diferença entre o valor dos ativos do fundo e o valor dos seus passivos, ou seja, o resultado líquido do Fundo.

²⁶

[Http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf](http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf)

²⁷ Nos termos do art. 179, inciso V, da Lei nº 6.404/76, deviam ser registradas no ativo diferido “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”

Essa informação é extraída da nota explicativa nº 3, “h”, das Demonstrações Contábeis do FGTS em 31 de dezembro de 2010, vejamos:

“3 Principais políticas contábeis

(...)

(h) Patrimônio líquido

O Fundo conta geral é constituído do resultado líquido apurado em cada exercício social. A legislação aplicável ao fundo não especifica os critérios de utilização desses resultados.”

Diante dessas informações da forma de realização dos registros contábeis é possível a sistematização da evolução financeira do fundo, ano após ano, no que diz respeito à evolução na amortização das provisões de despesas da LC 110/2001, bem como a evolução do patrimônio líquido do FGTS.

Tem-se assim:

Exercício	2001	2002	2003
Ativo Diferido	R\$ 40.151.758.000,00	R\$ 42.136.134.000,00	R\$ 45.826.936.000,00
Amortização do Ativo Diferido	-R\$ 1.338.392.000,00	-R\$ 4.213.613.000,00	-R\$ 7.095.057.000,00
Saldo Ativo Diferido	R\$ 38.813.366.000,00	R\$ 37.922.521.000,00	R\$ 38.731.879.000,00
Provisão (LC nº 110/2001)	R\$ 40.219.259.000,00	R\$ 34.950.785.000,00	R\$ 31.309.684.000,00
Patrimônio Líquido	R\$ 8.998.009.000,00	R\$ 10.381.881,00	R\$ 13.908.922.000,00

Exercício	2004	2005	2006
Ativo Diferido	R\$ 47.391.295.000,00	R\$ 47.391.295.000,00	R\$ 47.391.295.000,00
Amortização do Ativo Diferido	-R\$ 10.204.862.000,00	-R\$ 16.221.718.000,00	-R\$ 21.875.224.000,00
Saldo Ativo Diferido	R\$ 37.186.433.000,00	R\$ 31.169.577.000,00	R\$ 25.516.071.000,00
Provisão (LC nº 110/2001)	R\$ 22.128.324.000,00	R\$ 17.689.989.000,00	R\$ 14.633.642.000,00
Patrimônio Líquido	R\$ 17.343.860.000,00	R\$ 19.808.420.000,00	R\$ 21.376.001.000,00

Exercício	2007	2008	2009
Ativo Diferido	R\$ 47.391.295.000,00	R\$ 46.930.883.000,00	R\$ 45.302.526.000,00
Amortização do Ativo Diferido	-R\$ 27.187.322.000,00	-R\$ 32.178.629.000,00	-R\$ 36.724.130.000,00
Saldo Ativo Diferido	R\$ 20.203.973.000,00	R\$ 14.752.254.000,00	R\$ 8.578.396.000,00
Provisão (LC nº 110/2001)	R\$ 13.472.408.000,00	R\$ 12.929.707.000,00	R\$ 11.443.973.000,00

Patrimônio Líquido	R\$ 22.912.678.000,00	R\$ 27.900.357.000,00	R\$ 30.494.293.000,00

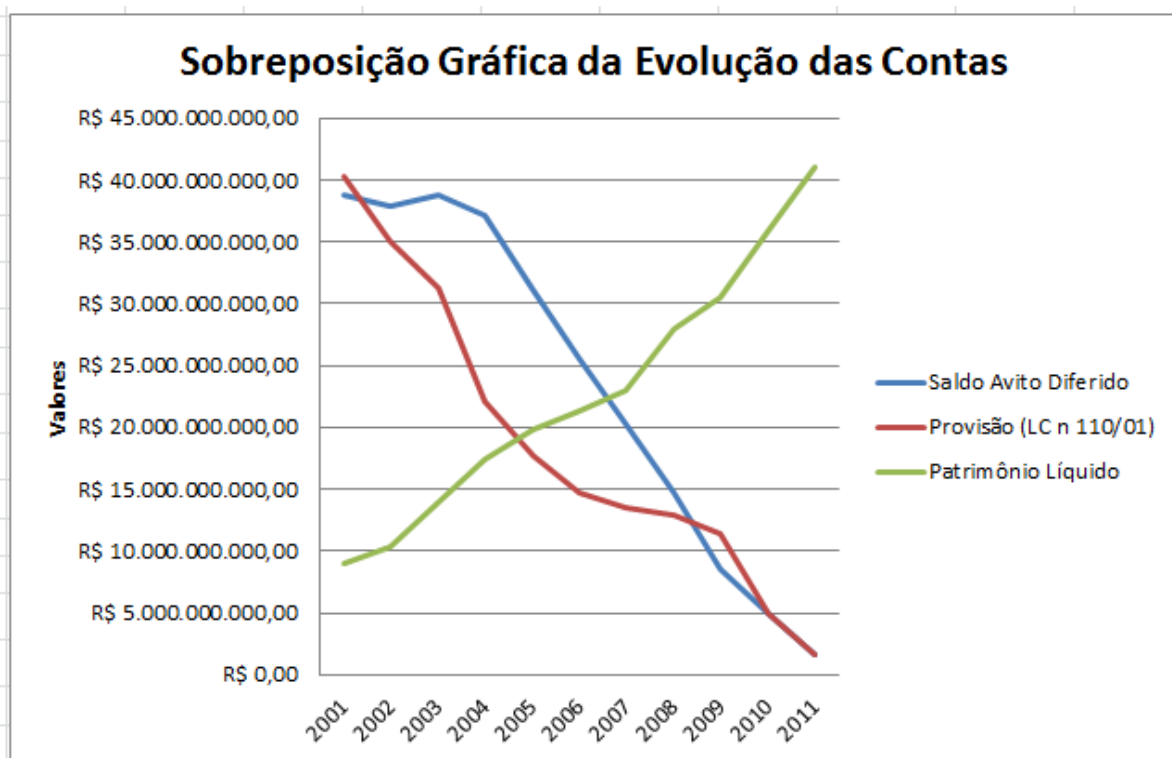
Exercício	2010	2011
Ativo Diferido	R\$ 45.302.526.000,00	R\$ 45.302.526.000,00
Amortização do Ativo Diferido	-R\$ 40.316.194.000,00	-R\$ 43.691.349.000,00
Saldo Ativo Diferido	R\$ 4.986.332.000,00	R\$ 1.611.177.000,00
Provisão (LC nº 110/2001)	R\$ 11.503.594.000,00	R\$ 11.706.714.000,00
Patrimônio Líquido	R\$ 35.865.937.000,00	R\$ 41.013.173.000,00

A partir da análise do quadro acima, nota-se que no exercício de 2001 o FGTS não possuía recursos suficientes para honrar o passivo da ordem de R\$ 40.151.758.000,00, pois o seu patrimônio líquido correspondia a R\$ 8.998.009.000,00.

A partir do exercício de 2006, o patrimônio líquido (R\$ 21.376.001.000,00) superou a provisão de complementos de correção monetária (R\$ 14.633.642.000,00). Já a partir do exercício de 2007, o patrimônio líquido (R\$ 22.912.678.000,00) superou a provisão de complementos de correção monetária (R\$ 13.472.408.000,00) e também o saldo da conta de ativo diferido (R\$ 20.203.973.000,00).

No exercício de 2011 o patrimônio líquido correspondeu a R\$ 41.013.173.000,00, ou seja, quase o quádruplo da provisão de créditos complementares contabilizada naquele período (R\$ 11.706.714.000,00) e mais de vinte e cinco vezes o saldo da conta de ativo diferido (R\$ 1.611.177.000,00).

A disposição gráfica é explícita em demonstrar a evolução do patrimônio líquido do fundo, bem como o decréscimo na provisão de despesas do FGTS com relação ao dispêndio criado pela LC 110/2001. Vejamos o gráfico:



Diante das demonstrações contábeis, não há dúvida de que desde de 2006 o fundo já possui saúde financeira suficiente para suportar a totalidade das despesas de correção monetária com recursos próprios.

Consoante é o entendimento do Deputado Federal Milton Monti. Manifestado no parecer do PLP 378/2006, aprovado à unanimidade pela Câmara, em 13/08/2008. O projeto de lei em comento trata da extinção da exação criada pela LC 110/2001. Vale a transcrição de excerto do parecer do deputado:

“Em relação à contribuição devida em caso de despedida de empregado sem justa causa, entretanto, não há qualquer previsão quanto à sua vigência. É exatamente essa a contribuição que o Projeto de Lei Complementar nº 378, de 2006, pretende extinguir.

Consideramos ser justa e necessária a medida proposta pelo Projeto sob análise.

Ambas as contribuições sociais foram instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 2001, com a finalidade exclusiva de custear o pagamento do complemento de atualização monetária dos Planos Verão e Collor I, sobre o saldo do FGTS. Conforme o cronograma fixado pelo Governo Federal no art. 4º, inciso II, do Decreto nº 3.913, de 11 de setembro de 2001, a última parcela semestral devida aos trabalhadores foi creditada pela Caixa Econômica Federal nas contas vinculadas em janeiro de 2007.

Portanto, todos os prazos do acordo já transcorreram.

Nada mais justifica a manutenção da contribuição extraordinária de 10% sobre o saldo do FGTS, em caso de demissão do empregado sem justa causa.

Essa contribuição não pode se transformar em mais uma que, criada para ser provisória, torna-se permanente. A sua subsistência encarece o custo do trabalho no Brasil, inibindo a

formalização do emprego. O pior é que, neste caso, o dinheiro sequer é destinado ao trabalhador.”

Resta cabalmente demonstrada, portanto, a perda da finalidade para qual fora criada a LC 110/2001.

2.6. LEI COMPLEMENTAR 110/2001 – *LEI AINDA CONSTITUCIONAL*

O reconhecimento de ser uma “lei ainda constitucional” diz respeito a uma das técnicas de decisão no juízo do controle de constitucionalidade do STF.

No entendimento da Corte Constitucional, especialmente no voto emblemático de representatividade da matéria proferido nos autos do HC 70.514, restou decidido que haveria, devido a alterações fáticas, a possibilidade de uma lei vir a ser declarada inconstitucional.

No julgamento do Habeas Corpus em referência estava em análise o § 5º do art. 5º da Lei n. 1.060, o qual confere prazo em dobro, para recurso, às Defensorias Públicas. Restou decidido naquela assentada que em virtude de situações fáticas específicas e excepcionais poderia uma lei ser ou não declarada inconstitucional.

A decisão da corte foi no sentido de reconhecer como constitucional o dispositivo, pois se ponderou a realidade fática das Defensorias Públicas de um modo geral. É patente a inferioridade das condições, em todos os aspectos, das Defensorias Públicas em relação ao Ministério Público, entendimento corroborado pelo Ministro Moreira Alves, esse apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes em sua obra “Tratado de Direito Constitucional”:

“Assim, a lei em causa será constitucional enquanto a Defensoria Pública, concretamente, não estiver organizada com a estrutura que lhe possibilite atuar em posição de igualdade com o Ministério Público, tornando-se inconstitucional, porém, quando essa circunstância de fato não mais se verificar.” (2012, P.424)

No que diz respeito à realidade da sistemática de decisão em comento, a possibilidade de sua aplicação no tema ora em discussão é inequívoca.

O STF no julgamento do ADI 3.430 novamente fez o uso da sistemática de reconhecimento de lei ainda constitucional. No julgamento dessa ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo Procurador Geral da República, propunha-se a

inconstitucionalidade de uma lei do Estado do Espírito Santo, lei que durante a fase mais aguda dos temores da proliferação da “gripe aviária” autorizava a contratação direta de funcionários, dispensado o concurso público, para o quadro da saúde.

A decisão no presente caso foi no sentido de reconhecer a lei inconstitucional após 60 dias da publicação da decisão.

A Ministra Ellen Gracie, conforme notas taquigráficas do acórdão, referiu-se expressamente estar a corte diante de uma lei ainda constitucional.²⁸

Não podem os recursos privados continuar a ingressar nos cofres públicos uma vez satisfeita a demanda que deu origem ao seu ingresso.

Quando da oportunidade de análise da temática em debate no presente trabalho monográfico, ADI 2.556 e ADI 2.568, o STF, como já trazida a referência à ementa do Acórdão, asseverou, os Ministros, que a apreciação caberia a momento oportuno.

Vale a ressalva de que a argumentação para ser considerada a norma *lei ainda constitucional*, nos termos do voto do Ministro Relator, foi introduzida tardiamente nos autos do processo, razão de ter considerado a matéria não passível de apreciação, vejamos:

Entendo que a nova linha de argumentação não tem cabimento no estágio atual destas ações diretas de inconstitucionalidade. Com efeito, por se tratar de dado superveniente, a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não era objeto da inquirição, e, portanto a Corte e os envolvidos no controle de constitucionalidade não tiveram a oportunidade de exercer poder instrutório em sua plenitude. Descabe, neste momento, reiniciar o controle de constitucionalidade, nestes autos, com base no novo paradigma. Isto sem prejuízo de novo exame pelas vias oportunas.

Impossibilitado de analisar a matéria achou conveniente, porém, tecer argumentos:

Há outro componente que não pode ser negligenciado. A tributação somente se legitima pela adesão popular e democrática, cujo expoente é a regra da legalidade (no *taxation without representation*). Sua expressão análoga no campo financeiro é a reserva legal para autorizar gastos públicos (no *expenditure without representation*). Como dizem Liam Murphy e Tomas Nagel (O Mito da Propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5), “os impostos não são mero meio pelo qual são pagos a estrutura do governo e o oferecimento dos serviços públicos.

²⁸ *Mutatis mutandis*, teríamos o déficit para a gripe aviária, assim como a incorporação de novos funcionários para a incorporação de recursos aos cofres públicos, ambos os problemas solucionados por uma proposição do Poder Executivo, no caso em destaque também cuida-se de uma Lei Complementar proposta pelo chefe do Poder Executivo estadual.

São, isto sim, o instrumento mais significativo pelo qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica”. [...]

Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

Não é válido, dessa maneira, o argumento de que já houve pelo STF a análise da lei e a Corte julgou por precedente não reconhecer a LC 110/2001 como uma lei ainda constitucional, já vislumbrando a sua futura inconstitucionalidade.

Esse entendimento seria possível mesmo com o possível fim da exação.

No último dia 03.07.2013 o plenário da Câmara dos Deputados aprovou, por maioria²⁹, texto da PLP 200/2012, originada pelo Projeto de Lei do Senado 198/2007, a fim de encerrar a cobrança da contribuição de 10% sobre a demissão sem justa causa.

Cumprir destacar que o texto original, de 2007, visava o fim da exação em dezembro de 2010. O texto aprovado no dia 03.07.2013, porém, extinguiu a cobrança a partir de junho do corrente ano.

A pergunta que se faz é: Foram necessários, realmente, mais dois anos e meio?

3. CONSTATADO O ALCANCE DO EQUILÍBRIO DO FGTS, ESGOTADA A FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR, CABE O RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE?

No que diz respeito ao reconhecimento da exação como sendo uma contribuição do art. 149 da CF, são úteis as palavras do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho

“O princípio agora, é o da *retributividade*. A universalidade e a redistributividade previstas na seguridade geral não se repetem nos sistemas previdenciários. No caso das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração do empregado ou autônomo e por ele arcada, estamos em face da *verdadeira contribuição* (sinagmática).” [...]

“Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), *pode ser efetivamente uma contribuição* – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica - ou *pode ser imposto*; quer dizer: o que constitucionalmente é

²⁹ 395 a 95 votos.

designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto.” (2010, Pp. 390-391) (grifos no original)

Trata-se, a seu ver de um tributo vinculado.

Não diferente é o entendimento de Leandro Paulsen ao analisar o art. 149 da CF:

“alterada a finalidade da exigência altera-se a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição. Por exemplo, uma contribuição para seguridade social que é alterada em sua finalidade para assumir outra feição deixará de ser contribuição de seguridade social que fora originalmente instituída; apesar disso poderá eventualmente subsistir se vier a ser instituída por lei complementar (artigo 195, parágrafo 4, combinado com o artigo 154, I da CF-88.” [...]

“Se a própria legislação (atos normativo de qualquer nível) passa a atribuir destinação diversa da que dá suporte à sua instituição, restará evidenciada a falta de correspondência da sua cobrança à finalidade que justifica, ensejando o reconhecimento da inconstitucionalidade total ou parcial superveniente. Abordamos a matéria em nota introdutória à CF intitulada *Inconstitucionalidade Superveniente*.” (2012, P. 104)

No que tange ao produto da arrecadação, previsto no inciso II do art. 4º do CTN, e seu possível desvio, Leandro Paulsen teceu os seguinte:

“O desvio do produto da arrecadação, implicando destinação para finalidade diversa da que justificou a instituição do tributo, pode demonstrar a inexistência, em concreto, da atividade que se visa a custear ou a sua realização em intensidade desproporcional ao custeio, implicando a invalidade total ou parcial da exação.” (2012, P. 658)

Marco Aurélio Greco, em sua obra destinada à análise das Contribuições, tece os seguintes comentários:

“Por derradeiro, o artigo 149, ao tratar das contribuições, adota, igualmente, uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura.

Este dispositivo prevê expressamente que as contribuições correspondem ao “instrumento de atuação” da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Ora, não tem sentido conceber algo como um “instrumento” em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objeto, que vise. Dai o vernáculo definir instrumento como “qualquer objeto considerado em sua função ou utilidade”. Algo só pode ser compreendido como instrumento desde que seja considerada a respectiva função ou utilidade. Val dizer, o elemento finalidade.

Nesta norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às respectivas finalidade identificadas a partir das “áreas de atuação” qualificadas pelo artigo 149.” (2000. P. 135)

Prossegue:

“A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura do imposto, pois a própria Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de, claramente, não incluir a figura na categoria dos impostos.” (op.cit. P. 144)

Encerra:

“Esta singela constatação acarreta uma consequência seríssima, qual seja a de que alterada a finalidade da exigência altera-se a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição. (...)”

Alterar a finalidade é criar nova contribuição, sujeita ao respectivo exame de compatibilidade constitucional, tanto sob o ângulo formal, como substancial.” (op.cit. P. 150)

Segundo o entendimento doutrinário não caberia a continuação da cobrança da exação criada pela LC 110/2001.

Depois de alcançado o equilíbrio econômico do FGTS, vislumbra-se como desvio todo o produto da arrecadação da LC 110/2001, pois esse montante não mais tem a destinação para qual fora instituído.

Não é um absurdo jurídico defender a inconstitucionalidade dessa exação desde que constatado o alcance do equilíbrio.

A título argumentativo destaca-se o final do parecer do Deputado Milton Monti, apresentado no PLP 378/2006, no qual enfatizou a elevação dos custos de manutenção de um empregado regular para um empresário. São pertinentes as informações que se seguem.

No que diz respeito aos elevados custos trabalhistas do Brasil frequentes são as contribuições do Professor da Universidade de São Paulo José Pastore. Em sua página eletrônica oferece diversos artigos sobre o tema, o desconforto econômico gerado pela LC 110/2001 ao empregador não foi excluído de sua análise.

Em artigo que relacionou a atitude do Governo em reduzir a alíquota do INSS para o trabalhador autônomo com a manutenção da multa da LC 110/2001, intitulou o artigo e a relação como sendo um jogo de “morde e assopra”:

A Lei Complementar 110/2001 criou duas novas contribuições para o FGTS. A primeira refere-se aos 10% que elevaram a indenização de dispensa de 40% para 50%. A segunda refere-se a um adicional de 0,5% no recolhimento mensal do FGTS que elevou a alíquota de 8% para 8,5%.

A mencionada lei decorreu do reconhecimento por parte do Supremo Tribunal Federal de que os saldos das contas vinculadas do FGTS foram corrigidos a menor na implementação dos

Planos Verão e Collor I, o que teria aumentado o passivo daquele Fundo em cerca de R\$ 42 bilhões.

Aquele diploma legal fixou um prazo de 60 meses para o adicional da contribuição mensal (0,5%), mas silenciou sobre o prazo para o adicional de 10%. A cobrança do 0,5% terminou em dezembro de 2006, mas a dos 10%, pela vontade do governo, vai continuar por muitos anos.

Se, de um lado, o decreto estimula a formalização dos autônomos, a manutenção dos 10% estimula a informalidade dos empregados. É o jogo do morde-e-assopra.³⁰

Em outra situação equiparou a exação da LC 110/2001 à CPMF, chamando-as de “impostos carrapatos”:

No campo do trabalho, no ano 2000 o Supremo Tribunal Federal entendeu que as contribuições ao FGTS durante os Planos Verão e Collor I foram recolhidas a menor. As empresas foram chamadas a pagar a diferença. A Lei Complementar 110/2001 estabeleceu um pagamento mensal adicional de 0,5%, mais 10% no saldo do FGTS a título de indenização de dispensa sem justa causa. Foram duas sobrecargas que encareceram a contratação e a descontração, conspirando contra o emprego formal.

A dívida, estimada em R\$ 40 bilhões, seria paga em cinco anos. Ocorre que a referida lei explicitou que o 0,5% mensal terminará em 31 de dezembro de 2006, mas silenciou a respeito dos 10% da indenização. O Ministro do Trabalho Luiz Marinho acenou com a possibilidade de fazer terminar as duas sobrecargas conjuntamente mas, o que vejo agora, é a vontade de usar os recursos do FGTS para investimentos em infra-estrutura.

Enquanto isso, as despesas de demissão continuam correndo e dificultando, principalmente, a vida das pequenas e microempresas. O maior medo dos microempresários é não ter recursos para arcar com os custos de uma demissão. A grande maioria contrata na informalidade, com graves prejuízos para os trabalhadores e para a Previdência Social.³¹

Em outro artigo preocupou-se com a análise dos custos dos empregadores e o que poderia ser feito, a título de reforma trabalhista, para tornar menos difícil a vidas dos pequenos e microempresários:

Embora tais empresas contribuam para a menor parcela do PIB, elas são responsáveis por mais de 50% dos empregos. Portanto, a sua contribuição em termos sociais sobrepassa a sua participação como agentes econômicos. Ademais, são elas que viabilizam a produção e as vendas das empresas de maior porte.

A burocracia e as despesas para contratar empregados afeta de modo especial as pequenas e microempresas. Uma das maiores preocupações dos pequenos e microempresários diz respeito às despesas impostas por lei no caso de demissão sem justa causa.

O sistema de dispensa como um todo é extremamente oneroso para aquelas empresas. Dele fazem parte os 8,5% sobre o salário recolhidos mensalmente e sobre o 13º salário; a indenização de dispensa no valor de 40% do saldo do FGTS acumulado pelo empregado; mais 10% que devem ser recolhidos aos cofres públicos por força da Lei Complementar 110/2001; e, finalmente, as despesas com o aviso prévio que, em grande parte dos casos, é pago em dinheiro. Portanto, despedir um empregado requer uma capacidade de caixa que raramente

³⁰ http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_115.htm - Acessado em 20.06.2013.

³¹ http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_129.htm - Acessado em 20.06.2013.

existe nas pequenas e microempresas. Isso apavora a maioria dos empresários. Daí a incidência de tanto trabalho informal nas pequenas e microempresas.³²

Assim, esses entendimentos que tratam da elevação dos custos aos empregadores somados às justificativas contábeis, torna-se possível a defesa de um claro desestímulo à livre iniciativa, sendo esse um direito garantido constitucionalmente presente no inciso IV do Art. 1º e no *caput* do art. 170 da nossa Carta Política.

Toda a orientação doutrinária é uníssona ao defender como inconstitucional e permanência da exação a partir de alcançado a sua finalidade.

3.1. O POSSÍVEL FIM DA EXAÇÃO DA LC 110/2001.

Faz-se necessária a análise do fim da exação da LC 110/2001 no campo hipotético, pois cabe ainda à Presidente a possibilidade de veto.

Como já trazido, no último dia 03.07.2013, a Câmara dos Deputados, por maioria, aprovou o texto do Projeto de Lei Complementar 200/2012³³ para incluir na LC 110/2001 a previsão de fim da exação em junho de 2013.

A divisão das argumentações pode ser sustentada pelas seguintes ponderações.

Para os favoráveis à manutenção da exação³⁴, como é o caso do líder do Governo na Câmara, Deputado Arlindo Chinaglia (PT-SP) a manutenção da cobrança da multa de 10% sobre a demissão sem justa causa tem sido importante fonte de renda para manutenção de programas sociais, como é o caso do programa “minha casa, minha vida”. O fim do ingresso nos cofres públicos dos proventos da cobrança representa o desaquecimento desse extenso programa social.

Por outro lado, em consonância com o defendido no presente trabalho, os demais partidos com representatividade na Câmara dos Deputados, inclusive a base aliada do Governo, representada pelo PMDB, votaram no sentido de extirpar a exação.

³² http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_136.htm - Acessado em 20.06.2013.

³³ O projeto foi iniciado pelo Projeto de Lei do Senado 198/2007.

³⁴ Votaram com o Governo somente PCdoB e PSOL.

Quanto à possibilidade de veto existem duas correntes. Primeiro os que defendem que ele ocorrerá, pois o governo não pode lançar mão desse artifício de sustento de um dos seus principais programas sociais.

Os que são contrários, por sua vez, e defendem que a Presidente Dilma irá sancionar o texto encaminhado pela Câmara dos Deputados, ressaltam que diante da votação expressiva para extinguir a exação e em face do momento político delicado a Presidente não irá se indispor com a Casa Legislativa.

4. CONCLUSÃO

Solidamente os fatos evidenciados no presente trabalho, especialmente os pareceres dos projetos de lei, bem como as demonstrações financeiras anuais do FGTS, são explícitos ao evidenciar e constatar a evolução e conquista da saúde financeira do fundo.

O que se cumpre ponderar, a fim de respeitar a busca pela verdade acadêmica, e se há a possibilidade de destinação do produto da arrecadação da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/2001.

Conforme se tentou demonstrar, alicerçado por um entendimento doutrinário, destacado o posicionamento dos professores Hamilton Dias de Souza, Marco Aurélio Greco e Sacha Calmon Navarro Coêlho, não há no ordenamento jurídico pátrio, no que diz respeito ao instituto da Contribuição Social Geral, nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, a possibilidade de destinação de seus proventos a interesses distintos ao de sua criação.

Como, inclusive, destacado pelo Ministro Marco Aurélio de Mello procurou, o Governo Federal, em face do déficit percebido, a recomposição do seu “caixa”.

Conforme a demonstração financeira do FGTS do ano de 2008 aos proventos gerados pela Lei Complementar 110/2001 foi dada destinação diversa à qual estava vinculada, pois o déficit do fundo não mais se vislumbrava.

Dessa maneira, pelo todo exposto, não há pelas razões, argumentos e fatos concatenados a possibilidade de que seja reconhecida como legal e

constitucional, a partir do ano de 2009, a exação introduzida pelo artigo 1º da Lei Complementar 110 de 2001.

Eventualmente, por algum malabarismo político, opte a Presidente por vetar a Lei Complementar que pretende extinguir a exação, e posteriormente este veto não seja derrubado pelo Congresso Nacional, continuando, dessa maneira, a se exigir a exação, tem se, por óbvio, um total desrespeito à toda classe empresarial, e indiretamente a toda a sociedade que paga pela permanência desse alavancador de custos.

Caso seja excluída, porém, o seu fim não atenua, nem promove qualquer alteração ao período de 01.01.2009 a 30.06.2013, no qual os proventos, quase que integralmente, foram destinados a fins diversos que não a sua verdadeira função.

Tudo leva a crer, assim, que durante quatro anos e seis meses a sociedade brasileira foi onerada economicamente por uma norma que pode, por farta argumentação, ser considerada inconstitucional.

Cabe, diante desse posicionamento, e aos que também comungam dele, a busca junto ao poder judiciário do reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 110 de 2001 em razão do alcance do equilíbrio financeiro do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6a. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, ALiomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2002**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2003**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2003.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2004**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2004.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2005**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2005.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2006**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2006.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2007**. Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2007.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2008.** Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2008.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2009.** Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2009.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2010.** Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2010.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Demonstrações Financeiras do FGTS do ano de 2011.** Disponível em: http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2011.pdf. Acessado em: 10 mai. 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 110 de 29 de junho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp110.htm. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Lei n 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 19 jun. 2013.

BRASIL. Lei N 5.107, de 13 de setembro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5107.htm. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Lei n 7.839, de 12 de outubro de 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7839.htm#art30. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Joaquim Barbosa. Acórdão 13.06.2013. D.J.E. 20.09.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.568. Requerente: Partido Social Liberal - PSL. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Joaquim Barbosa. Acórdão 13.06.2013. D.J.E. 20.09.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Moreira Alves. Acórdão 09.10.2002. D.J.E. 08.08.2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.568. Requerente: Partido Social Liberal - PSL. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Moreira Alves. Acórdão 09.10.2002. D.J.E. 08.08.2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 541.518. Embargante: Resarbras Indústria e Comércio Ltda. Embargada: União Federal. Acórdão 19.04.2011. D.J.E. 10.06.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138.284. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos Ltda. Relator: Carlos Velloso. Acórdão 01.07.1992. D.J.E. 28.08.1992

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 226.855. Recorrente: Caixa Econômica Federal – CEF. Recorridos: Ademar Gomes Mota e Outros. Relator: Moreira Alves. Acórdão 31.08.2000. D.J.E. 13.10.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 248.188. Recorrente: Caixa Econômica Federal – CEF. Recorridos: Altair Santos de Aguiar e Outros. Relator: Ilmar Galvão. Acórdão 31.08.2000. D.J.E. 01.06.2001.

CARVALHO, Carlos Eduardo. **As origens e a gênese do Plano Collor**. Belo Horizonte: Nova Economia, p. 101-134, abr. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário 19a Ed.** São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11a. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito.** Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2a. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil.** São Paulo: edUSP, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura "sui generis").** São Paulo: Dialética, 2000.

JOÃO, Paulo Sérgio. **"A dívida do FGTS e os efeitos trabalhistas da vigência da Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001"**. Revista LTr. São Paulo: LTr Editora. Legislação do Trabalho. Ano 65, n. 11,. Novembro, 2001. Pp. 1328-1332.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional.** 2a. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo.** São Paulo: Editora Quartier Latin. 2005.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 3a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. in: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Editora Quartier Latin. 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 14a. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado. 2012.

PASTORE, José. Impostos Carrapatos. Disponível em: http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_129.htm. Acessado em: 05.07.2013.

PASTORE, José. Morde-e-assopra. Disponível em: http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_115.htm. Acessado em: 05.07.2013.

PASTORE. José. Reforma Trabalhista: O que pode ser feito?. Disponível em: http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_136.htm. Acessado em: 05.07.2013.

PISTORI, Milena Inês Sivieri. **“Constitucionalidade da Lei Complementar no 110, de 29.06.01.”**. Editora Consulex,. Brasília. Informativo Jurídico inconsulex. Ano XV, no 41, 8 de outubro de 2001. Semanal. Pp. 9-12.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14a. Ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

SOUZA, Leandro Marins de; PETRY, Rodrigo Caramori. **“As teratológicas “contribuições sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.** Editora Dialética. São Paulo. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 77, fevereiro de 2002 Mensal. Pp. 74-86

TORRES, Ricardo Lobo. in: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 2002.